

## **SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) DE 23 DE NOVIEMBRE DE 2006**

■ **Asunto:** C-5/05

■ **Partes:** Staatssecretaris van Financiën y B.F. Joustra

■ **Síntesis:** Disposiciones fiscales – Armonización de las legislaciones – Directiva 92/12/CEE – Impuestos especiales – Vino – Artículos 7 a 10 – Determinación del Estado miembro en el que son exigibles los impuestos especiales – Adquisición por un particular para satisfacer sus necesidades personales y las de otros particulares – Traslado a otro Estado miembro por una empresa de transportes – Régimen aplicable en el Estado miembro de destino

### **I. Comentario**

Esta Sentencia analiza las disposiciones que regulan las transmisiones intracomunitarias de bienes sujetos a Impuestos especiales cuando estos sean adquiridos por un particular para satisfacer sus necesidades personales. Estamos ante normas cuya interpretación resulta muy compleja, de suerte que una interpretación excesivamente literal de las mismas podría generar resultados contrarios a los principios que rigen la armonización comunitaria como por ejemplo doble imposición residual.

Esta Sentencia confirma la interpretación estricta del artículo 8 de la Directiva 92/12 expresada por el Tribunal en la Sentencia de 2 de abril de 1998, *EMU Tabac y otros* (C-296/95, Rec. p. I-1605) en la que se afirma que para devolver el impuesto sobre el vino pagado en el país de residencia es necesario que además de que la adquisición sea realizada por particulares para satisfacer necesidades personales es necesario que el transporte sea realizado por el propio adquirente, no siendo posible que el transporte se realice por terceros.

En este caso, a diferencia de lo que aconteció en el caso *EMU Tabac*, el Tribunal encuadra la operación en el artículo 7 apartado 2 de la Directiva, que permite al adquirente solicitar la devolución de los impuestos especiales abonados en el país de adquisición de los bienes, con lo que abre la puerta a una forma de eliminación de la doble imposición.

Desde nuestro punto de vista, la sentencia del Tribunal olvida que uno de los principios que rigen la armonización fiscal del IVA y de las accisas es evitar la existencia de doble imposición en las operaciones que atañen a dos Estados miembros. La idea de la eliminación de la doble imposición es crucial para conseguir un mercado interno único, por lo que no se entiende como en este caso el Tribunal no ha seguido las consideraciones del Abogado General y no ha tratado de dar una interpretación amplia del artículo 8 de la Directiva.

De esta forma, el TJCE ha evitado formular una interpretación amplia del artículo 8 de la Directiva que podría ser considerada como una actuación cuasilegislativa, ya que hubiera consagrado los principios que establecida la propuesta de reforma de la Directiva 92/12, COM(2004) 227 final, Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativo a la aplicación de los artículos 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE y Propuesta de Directiva del Convenio por la que se modifica la Directiva 92/12, que no fue aprobada.

La solución por la que opta el Tribunal puede generar y obvia toda consideración sobre cuestiones como los cortos plazos nacionales para la solicitud de la devolución de Impuestos especiales en caso de entrega intracomunitaria, o las normas nacionales sobre prescripción. Seguramente una interpretación más amplia del artículo 8 hubiera sido más coherente con el principio de evitar la doble imposición.

## **2. Antecedentes**

El Sr. Joustra y aproximadamente otros 70 particulares formaron un grupo denominado «Cercle des amis du vin» (círculo de los amigos del vino; en lo sucesivo, «círculo»).

En nombre del círculo, el Sr. Joustra cursa a Francia cada año un pedido de vino para satisfacer sus propias necesidades y las de los demás miembros de dicho grupo. A petición suya, una empresa de transportes neerlandesa recoge posteriormente ese vino en Francia y lo lleva a los Países Bajos para su entrega en el domicilio del Sr. Joustra. El vino permanece en dicho lugar en depósito durante unos días, antes de ser entregado a los demás miembros del círculo en función de su cuota respectiva en las cantidades adquiridas. El Sr. Joustra paga el precio del

vino y del transporte y posteriormente cada miembro del grupo le reembolsa el precio correspondiente a la cantidad de vino que le sea suministrada y una parte de los gastos de transporte calculada proporcionalmente a tales cantidades. Es pacífico que el Sr. Joustra no ejerce la referida actividad con carácter profesional ni con ánimo de lucro.

De la resolución de remisión se desprende que el vino solicitado por el Sr. Joustra había sido puesto a consumo en Francia y que se habían pagado impuestos especiales en dicho Estado miembro. Consta además que las cantidades entregadas a cada miembro del círculo no excedieron de 90 l de vino, de los cuales 60 l como máximo de vino espumoso.

El 2 de diciembre de 1997, el Sr. Joustra declaró ante las autoridades fiscales neerlandesas, las cuales, a petición suya, le habían atribuido anteriormente la condición de operador no registrado, haber recibido 13,68 hectolitros de vino tinto y de vino blanco, así como 1,44 hectolitros de vino espumoso. Dichas autoridades aplicaron sobre el referido vino un impuesto especial de 906,20 euros (1.997 NLG). El Sr. Joustra alegó ante el Inspecteur van de Belastingdienst – Douane te Roosendaal (inspector de la administración tributaria – aduana de Roosendaal; en lo sucesivo, «inspector») que no estaba obligado al pago de dichos impuestos especiales. No obstante, su reclamación fue desestimada.

Al conocer de un recurso presentado el Sr. Joustra contra la decisión del inspector desestimatoria de dicha reclamación, mediante resolución de 28 de noviembre de 2002, el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch acogió la pretensión del interesado y acordó el reembolso del importe pagado en concepto de impuestos especiales. Según dicho órgano jurisdiccional, en la medida en que no se discrepa sobre el hecho de que el Sr. Joustra no poseía el vino depositado en su domicilio con fines comerciales, debe deducirse de ello que no lo poseía con un fin que no fuera su consumo personal en el sentido del artículo 2c, apartado 2, de la Ley relativa a los impuestos especiales, en virtud del cual se adaptó el Derecho nacional al artículo 9 de la Directiva y que, por lo tanto, no estaba obligado al pago de los impuestos especiales de que se trata.

Contra la resolución del Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, el Staatssecretaris van Financiën y el Sr. Joustra presentaron, respectivamente, ante el Hoge Raad der Nederlanden, un recurso de casación y un escrito de oposición con adhesión a la casación. Dicho Tribunal acordó suspender el procedimiento por el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia.

### 3. Cuestiones planteadas

El Hoge Raad der Nederlanden plantea al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- 1) ¿Debe interpretarse el artículo 8 de la Directiva [...] en el sentido de que, en el supuesto de que un particular compre en un Estado miembro determinado, personalmente y para su propio uso, productos sujetos a impuestos especiales y encargue su traslado por una empresa de transportes a otro Estado miembro, únicamente se perciben impuestos especiales en el Estado miembro de adquisición?

- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 8 de la Directiva [...] en el sentido de que únicamente deben percibirse impuestos especiales en el Estado miembro de adquisición en el supuesto de que, como en el presente asunto, unos particulares encargan a otro particular, que no actúa con carácter profesional ni con ánimo de lucro, comprar en un Estado miembro determinados productos gravados con impuestos especiales, y aquél los traslada por cuenta de los compradores a través de una empresa de transportes a otro Estado miembro?
- 3) En el caso de que debiera responderse en sentido negativo a (una de) estas cuestiones, ¿deben interpretarse los artículos 7 y 9 de la Directiva [...] en el sentido de que, en el supuesto de que un particular transporte, a través de un tercero que actúa a su orden, productos sujetos a impuestos especiales que se hayan puesto a consumo en un Estado miembro, a otro Estado miembro en el que se destinan a satisfacer sus propias necesidades, así como las necesidades personales de otras personas para las que asimismo interviene, posee este particular con fines comerciales, en el sentido de los artículos 7 y 9 de la Directiva, en el otro Estado miembro, dichos productos sujetos a impuestos especiales, es decir, tanto los que destina a su propio consumo como los destinados por los demás particulares a su propio consumo, aunque no actúe con carácter profesional ni con ánimo de lucro?
- 4) En el caso de que la tercera cuestión deba responderse en sentido negativo, ¿se deduce de alguna otra disposición de la Directiva que el particular referido en la tercera cuestión debe pagar impuestos especiales en el otro Estado miembro?

#### **4. Fallo**

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

La Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, debe interpretarse en el sentido de que, cuando, como en el asunto principal, un particular que no actúa con carácter profesional ni con ánimo de lucro adquiere en un primer Estado miembro, para satisfacer sus propias necesidades y las necesidades de otros particulares, productos sujetos a impuestos especiales que hayan sido puestos a consumo en ese Estado miembro y dispone que una empresa de transportes establecida en un segundo Estado miembro los transporte por su cuenta a este segundo Estado, es aplicable el artículo 7 de la Directiva, y no su artículo 8, por lo que igualmente deben percibirse impuestos especiales en ese mismo Estado. En virtud del artículo 7, apartado 6, de dicha Directiva, los impuestos especiales pagados en el primer Estado deben, en tal caso, ser devueltos de conformidad con el artículo 22, apartado 3, de ésta.

## 5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal analiza todas las cuestiones prejudiciales en conjunto con el objetivo de dilucidar si la Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un particular, como el Sr. Joustra, que no actúa con carácter profesional ni con ánimo de lucro, adquiere en un primer Estado miembro, para satisfacer tanto sus propias necesidades como las de otros particulares, productos sujetos a impuestos especiales —en el presente caso vino— que hayan sido puestos a consumo en ese Estado miembro, y dispone su posterior traslado por su cuenta, a través de una empresa de transportes establecida en un segundo Estado miembro, se devengan asimismo impuestos especiales en este último Estado.

EL Tribunal analiza la cuestión desde el prisma de la aplicación del artículo 8 de la Directiva 92/12 que establece la no obligación de abonar impuesto en el país de residencia, sólo debiéndolos abonar en el Estado de adquisición. Así, establece que la aplicación del artículo 8 de la Directiva exige que se cumplan algunos requisitos. Así, los productos sujetos a impuestos especiales deben haber sido adquiridos por «particulares», haberlo sido para «satisfacer sus propias necesidades» y deben haber sido transportado por «ellos». Estos requisitos deben permitir determinar el carácter estrictamente personal de la tenencia de los productos sujetos a impuestos especiales adquiridos en un Estado miembro y posteriormente transportados a otro Estado miembro.

En la medida en que no se discute, que los productos sujetos a impuestos especiales fueran adquiridos por un particular, el Tribunal analiza si se cumplen igualmente los otros dos requisitos establecidos en el artículo 8 de la Directiva.

En lo que atañe al primero de dichos requisitos, se desprende evidentemente de los propios términos del artículo 8 de la Directiva que ésta exige que los productos se destinen a satisfacer las necesidades personales del particular que los haya adquirido y que, por lo tanto, excluye los productos adquiridos por un particular para satisfacer las necesidades de otros particulares. En efecto, no puede considerarse que la tenencia de los productos mencionados en último lugar reviste un carácter estrictamente personal para el particular que los haya adquirido.

De ello se desprende que cuando, como en el asunto principal, un particular haya adquirido productos sujetos a impuestos especiales no sólo para satisfacer sus propias necesidades, sino también para satisfacer las de otros particulares, únicamente puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 8 de la Directiva la primera parte de tales adquisiciones.

Por lo que respecta al segundo de dichos requisitos, se desprende asimismo de la expresión «transportados por ellos», que figura en el artículo 8 de la Directiva, que la aplicación de esta disposición exige que los productos controvertidos hayan sido transportados personalmente por el particular que los haya adquirido.

No es óbice para ello, según el Tribunal que la Comisión señale que tal interpretación del artículo 8 constituye, para los ciudadanos de la Unión Europea, un retroceso en relación

con la situación que se daba antes de la entrada en vigor de la Directiva, en la medida en que, en virtud de la legislación aplicable en esa época, los bienes personales desplazados con motivo de una mudanza a otro Estado miembro y de los pequeños envíos de particular a particular carentes de todo carácter comercial estaban exentos del pago de impuestos especiales en el Estado miembro de importación.

A este respecto, basta, no obstante, señalar que, si como, por lo demás, admite la Comisión, el artículo 8 de la Directiva presenta una laguna sobre este aspecto, corresponde, en su caso, al legislador comunitario solucionar el problema adoptando las medidas necesarias para modificar dicha disposición, lo que, por otra parte, se confirma por el hecho de que precisamente la Comisión haya presentado una propuesta de modificación de la Directiva al Consejo de la Unión Europea para, en particular, ampliar la aplicabilidad del artículo 8 de ésta a los productos transportados por cuenta de los particulares.

De ello se deduce que, como han alegado todos los Gobiernos que han presentado observaciones, el artículo 8 de la Directiva no se aplica cuando, como en el asunto principal, los productos sujetos a impuestos especiales que un particular haya adquirido en un primer Estado miembro, aunque fuera para satisfacer sus propias necesidades, han sido trasladados a un segundo Estado miembro no por él mismo, sino por una empresa de transportes que actuó por su cuenta.

Sin embargo, el Tribunal entiende que es aplicable al caso el artículo 7 de la Directiva dado que, a tenor de su apartado 2, esta disposición se refiere a la situación en la que los productos se entregan o se destinan a la entrega o afectación en el interior de otro Estado miembro para satisfacer las necesidades de un operador que lleve a cabo de forma independiente una actividad económica. Pues bien, es el caso de un particular que, como en el caso de autos, no persigue un fin lucrativo, por cuanto el traslado de los productos sujetos a impuestos especiales se efectúa a través de un operador que actúa por su cuenta (véanse, en este sentido, la sentencia EMU Tabac y otros, antes citada, apartado 52). En efecto, como se desprende del apartado 29 de la presente sentencia, la Directiva se funda en la idea de que debe necesariamente considerarse que se poseen con fines comerciales los productos que no son poseídos con fines personales.

Cuando se perciben impuestos especiales en virtud del artículo 7 de la Directiva en el Estado miembro en el que se poseen los productos con fines comerciales, aunque ya hayan sido puestos a consumo en un primer Estado miembro, el apartado 6 de dicha disposición establece que los impuestos especiales pagados en ese primer Estado deben devolverse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22, apartado 3, de dicha Directiva.

... ○ ...